



Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)
T.a.v. Adviescollege voor Beroepsreglementering
(digitaal verzonden)

17 september 2021

Referentie: REG/17092021

Betreft: Reactie PwC op consultatie NBA praktijkhandreiking "Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekeningcontrole"

Geacht adviescollege,

We zijn verheugd om te zien dat de NBA aandacht heeft voor het onderwerp soft controls en daaraan gerelateerde aspecten, aangezien deze van invloed zijn op de kwaliteit van de interne beheersingsomgeving van onze cliënten.

Wij vinden het goed dat er niet één aanpak wordt voorgeschreven in de handreiking maar dat er nadrukkelijk ruimte overblijft voor professionele oordeelsvorming aan de zijde van de accountant. Daarnaast vinden we de definitie van 'red flags' hanteerbaar en passend. Er zou echter meer aandacht kunnen zijn over hoe precies de bevindingen ten aanzien van soft controls de controlewerkzaamheden kunnen beïnvloeden. Wij doelen dan op hoe soft controls kunnen bijdragen aan het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Het effect zou kunnen zijn dat er meer of minder controle-informatie nodig is.

De handreiking is vanzelfsprekend gericht aan accountants. Wij hechten eraan de ketenverantwoordelijkheid te benadrukken: bewuste aandacht voor cultuur, gedrag en soft controls is in de eerste plaats iets voor het bestuur van onze cliënten en de organen belast met toezicht.

Tot zover onze beknopte inleidende opmerkingen. Hierna hebben wij onze reactie per vraag opgenomen.

*PricewaterhouseCoopers Accountants N.V., Thomas R. Malthusstraat 5, 1066 JR Amsterdam, Postbus 90357, 1006 BJ Amsterdam
T: 088 792 00 20, F: 088 792 96 40, www.pwc.nl*

'PwC' is het merk waaronder PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (KvK 34180285), PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. (KvK 34180284), PricewaterhouseCoopers Advisory N.V. (KvK 34180287), PricewaterhouseCoopers Compliance Services B.V. (KvK 51414406), PricewaterhouseCoopers Pensions, Actuarial & Insurance Services B.V. (KvK 54226368), PricewaterhouseCoopers B.V. (KvK 34180289) en andere vennootschappen handelen en diensten verlenen. Op deze diensten zijn algemene voorwaarden van toepassing, waarin onder meer aansprakelijkheidsvoorwaarden zijn opgenomen. Op leveringen aan deze vennootschappen zijn algemene inkoopvoorwaarden van toepassing. Op www.pwc.nl treft u meer informatie over deze vennootschappen, waaronder deze algemene (inkoop)voorwaarden die ook zijn gedeponeerd bij de Kamer van Koophandel te Amsterdam.

Consultatievragen

1. Is de gebruikte omschrijving van soft controls voldoende duidelijk? Zo niet, dan graag aangeven welke omschrijving dan wel duidelijk is.

In de definitie van soft controls die de NBA hanteert wordt gesteld dat soft controls niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren zijn. Controls zouden echter in de basismaatregelen van interne beheersing moeten zijn. Gedragsbeïnvloedende factoren hangen samen met cultuur en gedrag. Cultuur en gedrag vormen samen een belangrijke kapstok voor gedragshandelingen in een organisatie, echter zijn in mindere mate te beschouwen als beheersmaatregelen. Wij geven ter overweging om cultuur en gedragsaspecten en daaruit voortvloeiende gedragsbeïnvloedende factoren, scherper te positioneren als onderdeel van de 'control environment' in plaats van 'control activities' / interne beheersingsmaatregelen.

Daarnaast wordt in de definitie de positie van de accountant expliciet genoemd. Wij zijn van mening dat cultuur, gedrag en gedragsbeïnvloedende factoren evenzeer relevant zijn voor het bestuur van de entiteit, de toezichthoudende organen en eventuele andere belanghebbenden. De rol van de accountant staat daar in beginsel buiten en wij pleiten ervoor de definitie dienaangaande aan te passen en de term accountant daaruit weg te laten.

2. Wat vindt u van de gebruikte modellen voor cultuur en soft controls? Heeft u bezwaren tegen de gebruikte modellen? Zo ja, kunt aangeven wat deze bezwaren zijn?

Het OCAI komt met 4 typeringen van de cultuur van een organisatie. Dit is weliswaar duidelijk maar het risico bestaat dat in de praktijk een organisatie te snel getypeerd wordt als 1 van de 4. In realiteit hebben bedrijven vaak meerdere (sub-)culturen in één organisatie en de vraag is of dat voldoende wordt gewogen bij de risicoanalyse. Dan speelt ook de vraag of de gemiddelde accountant voldoende geëquipeerd is om dergelijke observaties goed te kunnen duiden om volgens het model de juiste keuzes te maken.

Een ander model is bijvoorbeeld Barrett waar door middel van een assessment onder de werknemers van een organisatie inzicht verkregen kan worden in de organisatiecultuur (zoals persoonlijke waarden, verschillen tussen de bestaande cultuur en gewenste cultuur, de mogelijke beperkende waarden en entropieën). In dit model wordt ook aandacht besteed aan de ketenverantwoordelijkheid.

Het model van Kaptein geeft een duidelijk overzicht van 8 typen soft controls, zeker in combinatie met de mogelijke vragen en mogelijke 'red flags' zoals opgenomen in sectie 4.3. De controls lijken eenvoudig in te zetten om zo een beeld te vormen van de organisatiecultuur en mogelijke impact op de controlewerkzaamheden. Dit model wordt in de praktijk echter als 'prescriptive en rules based' beschouwd. Bij toepassing van dit model zou meer aandacht gegeven kunnen worden aan een niet te ongenueanceerde, rigide benadering. Een bank heeft bijvoorbeeld een andere 'purpose' met bijbehorende gedragingen dan een fabriek. Dit zou verder kunnen worden belicht in de praktijkhandreiking.

3. Wat vindt u van de beschreven technieken? Heeft u bezwaren tegen de gebruikte technieken? Zo ja, kunt aangeven wat deze bezwaren zijn?

De beschreven technieken lijken uitvoerbaar. Niet duidelijk is wat de reikwijdte van de toepassing van de praktijkhandreiking is (hoe ver de accountant zou moeten gaan). Beperkt die zich tot de financiële kolom van een organisatie of tot de functies die bijdragen aan het opmaken van de jaarrekening of misschien wel tot de organisatie in zijn geheel (er zijn voldoende voorbeelden waarbij de cultuur bij operationele afdelingen belangrijk is voor de organisatie en de verslaggeving). Met andere woorden wat is de vereiste diepgang van de werkzaamheden die de accountant zou moeten verrichten om zich een beeld te vormen van soft controls.

Wij vinden het ook belangrijk om de ketenverantwoordelijkheid hier te benadrukken. Het management en organen belast met governance hebben een verantwoordelijkheid ten aanzien van de cultuur en gedrag in hun organisatie. Deze cultuur zal moeten bijdragen aan de realisatie van de strategische doelen.

Een andere vraag is of de accountant voldoende in staat is om de beschreven technieken uit te voeren. Zeker als het gaat om kwalitatief onderzoek en statistische analyse zal gespecialiseerde kennis vereist zijn om de gevolgen voor de controle goed te kunnen bepalen. Deze specialistische kennis is niet zonder meer beschikbaar in de controleteams.

Ten slotte willen wij benadrukken om duidelijk te maken in de praktijkhandreiking welke controle-informatie met de werkzaamheden verkregen zou kunnen worden en in welke mate dit bijdraagt aan het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie evenals de impact hiervan op de 'reguliere' controlewerkzaamheden. Soft controls, zijnde de niet tastbare gedragsbeïnvloedende factoren, zijn zeer relevant voor de risicoanalyse. Deze factoren kunnen bijdragen aan specifieke risico's en de significantie hiervan. Afhankelijk van de aard en omvang van de risico's is meer of minder controle-informatie nodig. Daarmee hebben soft controls een indirecte impact op de controleaanpak. Een analysemodel hiervan toevoegen aan de praktijkhandreiking, zou accountants kunnen helpen in de toepassing van deze handreiking en de verfijning van de risicoanalyse.

4. Wat vindt u van de beschreven praktijkuitwerkingen? Heeft u concrete voorbeelden van andere praktijkuitwerkingen?

De praktijkuitwerkingen zijn op zichzelf realistisch, sprekend en voldoende relevant. Wel beschrijven ze de meer geprononceerde voorbeelden van het model, terwijl het in de praktijk minder eenvoudig is om de cultuur van een organisatie in te kaderen. In beide voorbeelden lijkt de impact op de risicoanalyse zich vooral te richten op het risico voor fouten, terwijl het risico op fraude eveneens relevant is.

5. Wat vindt u van de beschreven impact op de risicoanalyse en controleaanpak en de bijbehorende praktijkvoorbeelden? Heeft u hier ervaring mee en heeft u aanvullende suggesties?

Het samenspel tussen hard controls en soft controls wordt slechts summier beschreven in sectie 5.3. Er zou meer aandacht kunnen zijn in de handreiking om te beschrijven hoe de bevindingen ten aanzien van soft controls de controlewerkzaamheden kunnen beïnvloeden. De drie voorbeelden zijn op zich duidelijk, maar dit is wel de essentie van de handreiking, op welke manier zal de evaluatie van soft controls gevolgen hebben voor de gekozen controleaanpak.

Sectie 6 geeft aan dat de accountant dient te overwegen op welke wijze gerapporteerd wordt over de bevindingen ten aanzien van soft controls. Het klopt dat dit een gevoelig thema kan zijn en mogelijk kan bijdragen aan verhoogde risico's voor de accountant. Echter indien de accountant rapporteert dat diverse soft controls een risico vormen is het ook belangrijk dat de accountant in haar dossier (later) kan aantonen dat zij voldoende werkzaamheden heeft verricht om dit risico voldoende te mitigeren. Guidance op dit punt achten wij wenselijk.

Het gaat bij de rapportage niet alleen om het rapporteren van mogelijk niet-effectieve soft controls. Ook observaties bij het uitdragen van de gekozen purpose, cultuur, en waarden van de organisatie zijn onderwerpen waarover gerapporteerd zou kunnen worden.

6. Heeft u dit onderwerp wel eens met uw (controle)cliënt of met andere belanghebbenden besproken? Heeft u hierover gerapporteerd? Zo ja, kunt u aangeven hoe uw rapportage eruit zag en waarover u heeft gerapporteerd?

Aandacht voor de control environment is tijdens de planningsfasen van onze controles een standaardonderdeel. Eventuele relevante observaties en/of tekortkomingen hierin rapporteren wij (evt. mondeling) aan het management van een organisatie.

7. Is de handreiking toepasbaar in de praktijk? Kunt u uw antwoord motiveren?

Wij verwijzen naar onze eerdere opmerkingen.

8. Wat vindt u van de bijlagen? Zijn deze behulpzaam?

De bijlagen worden behulpzaam geacht in het verduidelijken wat onder soft controls wordt verstaan en welke elementen de accountant mee kan nemen in haar werkzaamheden. Het blijft echter onduidelijk wat voor aanvullende controlewerkzaamheden vereist zijn om observaties ten aanzien van soft controls in voldoende mate te mitigeren en te bepalen wat de impact hiervan is voor de overige controlewerkzaamheden.

9. Heeft u behoefte aan training op dit onderwerp? Zo ja, zou u de trainingsbehoefte nader kunnen specificeren?

Gegeven de cultuurspecifieke elementen in de soft controls lijkt het noodzakelijk om accountants een training op dit gebied aan te bieden, zodat zij beter in staat zijn om de observaties te kunnen duiden en het effect op de controlewerkzaamheden te bepalen.

We zijn graag bereid om onze reactie mondeling toe te lichten.

Hoogachtend,
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.

A.C.M. van der Linden RA
Partner | National Office